Bundesverwaltungsgericht
Tribunal administratif fédéral
Tribunale amministrativo federale
Tribunal administrativ federal

Abteilung I
A-1588/2006
{T 0/2}

Urteil vom 17. April 2007

Mitwirkung: Richter Markus Metz (Vorsitz), Richterin Florence Aubry Girardin, Richter Pascal Mollard. Gerichtsschreiber Johannes Schöpf.

A._____, ...
Beschwerdeführerin, vertreten durch ...

gegen

Eidgenössische Steuerverwaltung, Hauptabteilung Mehrwertsteuer, Schwarztorstrasse 50, 3003 Bern,
Vorinstanz

betreffend
Mehrwertsteuer (MWSTV; 1. Quartal 1996 bis 2. Quartal 1999 / steuerbare Vorumsätze zu Bildungsleistungen).

Sachverhalt:

A. Die A._____ hat gemäss Eintrag im Handelsregister folgenden Zweck: Betrieb einer Schule, an der hauptsächlich Arztgehilfinnen, aber auch Arztsekretärinnen ausgebildet werden; kann Liegenschaften zur Beschaffung der zum Unterricht notwendigen Räumlichkeiten erwerben oder sich an einem solchen Erwerb beteiligen.

Träger der A._____ ist der .... Die Gesellschaft ist – neben anderen Organisationen auf dem Gebiet der Berufsbildung – Mitglied des Vereins für Berufsschulausbildung der Medizinischen Praxisassistentinnen (B._____). Der B._____ bezweckt in gemeinnütziger Art und Weise die Organisation und Durchführung von Einführungskursen im Auftrag von kantonalen Ärztegesellschaften und den Berufsschulunterricht Medizinischer Praxisassistentinnen, welche gemäss den massgebenden öffentlich-rechtlichen Bestimmungen eine Berufslehre absolvieren. Am 14. November 1995 anerkannte die Volkswirtschaftsdirektion des Kantons C._____ den B._____ – unter Vorbehalt von Bedingungen und Auflagen – als nichtstaatliche Berufsschule und sicherte ihr Bundes- und Staatsbeiträge an deren Betriebsausgaben zu. Der B._____ überwacht die Einhaltung der berufsbildungsrechtlichen Vorschriften durch die Vereinsmitglieder sowie die gute Ausbildungsqualität gemäss seinen Richtlinien. Der B._____ ist durch einen Beschluss der Finanzdirektion des Kantons C._____ vom 3. Juli 1997 von der Staatssteuer, den allgemeinen Gemeindesteuern sowie von der direkten Bundessteuer befreit, da er Unterrichtszwecke verfolgt. Die A._____ wiederum ist eine staatlich anerkannte private Fachschule.

B. Am 12. April 1996 erteilte die kantonale Aerztegesellschaft dem B._____ den Auftrag, den Einführungskurs für die als Medizinische Praxisassistentin Auszubildenden zu organisieren und durchzuführen. Der B._____ erstellte jeweils bis am 15. Februar eines Jahres das Jahresbudget für die Einführungskurse. Aufgrund des genehmigten Budgets war der B._____ berechtigt, der kantonalen Aerztegesellschaft monatliche Vorauszahlungen in Rechnung zu stellen. Der B._____ wiederum verpflichtete sich, für die kantonale Aerztegesellschaft die Staats- und Bundesbeiträge einzufordern und an die kantonale Aerztegesellschaft weiterzuleiten. Den durch Bundes- und Staatsbeiträge nicht gedeckten Aufwand des Einführungskurses übernahmen die Lehrbetriebe. Die auszubildenden Medizinischen Praxisassistentinnen übernahmen keine Kosten der Ausbildung, allenfalls mit Ausnahme der einmaligen Einschreibegebühr von Fr. 150.-- für die Schule.

C. Der B._____ beauftragte die A._____ mit der Organisation und der Durchführung der Kurse. Die Gesellschaft stellte dem B._____ entsprechend Rechnung, so zum Beispiel am 31. Juli 1998 insgesamt Fr. 136'400.-- für den Einführungskurs MPA, 1 Klasse, vom 18. August 1997 bis 31. Juli 1998. Gegenüber den Schülerinnen tritt die A._____ auf; sie regelt die gesamte Organisation der Schule, nimmt gemäss ihrer

Broschüre "Medizinische Praxisassistentin" die Anmeldungen entgegen, entscheidet über die definitive Aufnahme, gibt einen Schülerausweis und Zeugnisse aus, legt den Semesterbeginn und den Stundenplan sowie die Unterrichtsstunden fest, nimmt Vordiplomprüfungen ab und erledigt die damit verbundenen Rekurse, versichert die Schülerinnen auf dem Areal der Schule und nimmt Kündigungen der Schülerinnen oder deren Eltern entgegen. Die A._____ verweist in ihrer Broschüre auf den B._____ mit dem Hinweis, die Lehre beinhalte einen begleitenden Unterricht an einer Mitgliedschule des Vereins der Berufsschulausbildung für Medizinische Praxisassistentinnen.

D. Nach einer am 5. und 6. Juli 1999 durch die Eidgenössische Steuerverwaltung (ESTV) vorgenommenen Kontrolle wurde die A._____ rückwirkend per 1. Januar 1996 in das von der Verwaltung geführte Register der Mehrwertsteuerpflichtigen eingetragen. Da die Gesellschaft verschiedene Umsätze, vor allem Leistungen im Zusammenhang mit dem B._____, gesondert in Rechnung gestellte Prüfungsgebühren, separat fakturierte Lehrmittel und Verbrauchsmaterialien sowie den Verkauf von Kopien, Betriebsmitteln, Labor- und Verbrauchsmaterialien nicht deklariert hatte, berechnete die ESTV für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 2. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 30. Juni 1999) die Mehrwertsteuerschuld und belastete die A._____ mit der Ergänzungsabrechnung (EA) Nr. ... vom 15. September 1999 in der Höhe von Fr. 105'544.-- zuzüglich Verzugszins von 5% ab dem 30. April 1998 (mittlerer Verfall). Nach einer Besprechung mit der A._____ und einer Eingabe von deren Vertreterin vom 13. April 2000 schrieb die ESTV die nachbelasteten Prüfungsgebühren, abzüglich des dafür gewährten Vorsteuerabzuges in der Höhe von Fr. 12'798.-- wieder gut, da die Gesellschaft auf Auskünfte der ESTV, die sich im Nachhinein als ungenau erwiesen hatten, hatte vertrauen dürfen.

Nachdem die A._____ mit der restlichen Nachbelastung nicht einverstanden war, erliess die ESTV am 29. Januar 2002 einen einsprachefähigen Entscheid, in welchem sie die Mehrwertsteuerschuld für die Steuerperioden 1. Quartal 1996 bis 2. Quartal 1999 (Zeitraum vom 1. Januar 1996 bis 30. Juni 1999) in der Höhe von Fr. 92'746.-- zuzüglich Verzugszins bestätigte. Gegen den Entscheid erhob die A._____ am 27. Februar 2002 bei der Verwaltung Einsprache mit dem Begehren, den angefochtenen Entscheid unter Kostenfolge zu Lasten der ESTV aufzuheben.

E. Mit dem Einspracheentscheid vom 21. März 2006 wies die ESTV die Einsprache der A._____ vollumfänglich ab mit der Begründung, die Gesellschaft erbringe ihre Dienstleistungen nicht den Auszubildenden, sondern gegenüber dem Verein B._____; sie werde im Auftrag des B._____ tätig. In diesem Sinn bestünden zwei Umsatzstufen: die A._____ erbringe organisatorische Vorleistungen an den B._____, welcher anschliessend den Endverbraucherinnen den Berufsschulunterricht erteile. Letztere Tätigkeit sei gemäss Art. 14 Ziff. 9 der Verordnung vom 22. Juni 1994 über die Mehrwertsteuer (MWSTV, AS 1994 1464) eine

Bildungsleistung und deshalb von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Die Leistungen der A._____ hingegen könnten als Vorumsätze nicht unter die Steuerausnahme von der Mehrwertsteuer nach Art. 14 Ziffer 9 MWSTV subsumiert werden.

F. Mit Eingabe ihrer Vertreterin vom 5. Mai 2006 erhebt die A._____ (Beschwerdeführerin) gegen den Einspracheentscheid der ESTV vom 21. März 2006 Beschwerde bei der Eidgenössischen Steuerrekurskommission (SRK) mit dem Begehren, der angefochtene Einspracheentscheid sei unter Kostenfolge zu Lasten der Verwaltung aufzuheben. Zur Begründung macht sie im Wesentlichen geltend, ihre Leistungen an die Schülerinnen seien nach Art. 14 Ziff. 9 MWSTV von der Steuer ausgenommen, es handle sich nicht um zwei Umsatzstufen und damit nicht um der Mehrwertsteuer unterliegende Vorumsätze. Die Beschwerdeführerin führe die Berufsschulausbildung der Medizinischen Praxisassistentinnen zwar insgesamt im Auftrag des Vereins B._____ durch, die konkreten, von den einzelnen Schülerinnen konsumierten Ausbildungsleistungen würden jedoch nicht an den Verein erbracht. Der Auftrag bestehe darin, die Schulungsleistungen direkt an die Auszubildenden zu erbringen; diese seien die Empfängerinnen der Leistungen. Die Beschwerdeführerin werde dafür nicht von den Schülerinnen sondern vom Verein B._____ entschädigt; wenn an Stelle des Leistungsempfängers ein Dritter das Entgelt bezahle, habe dieser Umstand keinen Einfluss auf die Leistungsbeziehung.

G. In Ihrer Vernehmlassung vom 6. September 2006 beantragt die ESTV, die Beschwerde sei vollumfänglich und kostenpflichtig abzuweisen. Zur Begründung führt sie im Wesentlichen dieselben Argumente an, welche sie bereits ihrem Einspracheentscheid zugrunde gelegt hat.

H. Mit Schreiben vom 9. Februar 2007 teilte das Bundesverwaltungsgericht den Parteien mit, dass es das hängige Beschwerdeverfahren übernommen hat.

Auf die weiteren Begründungen der Eingaben wird – soweit entscheidwesentlich – im Rahmen der nachfolgenden Erwägungen eingegangen.

Das Bundesverwaltungsgericht zieht in Erwägung:

1.

1.1 Gemäss Art. 31 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesverwaltungsgericht (VGG, SR 173.32) beurteilt das Bundesverwaltungsgericht Beschwerden gegen Verfügungen nach Art. 5 des Bundesgesetzes vom 20. Dezember 1968 über das Verwaltungsverfahren (VwVG, SR 172.021), sofern keine Ausnahme nach Art. 32 VGG gegeben ist. Eine solche liegt nicht vor und die Vorinstanz ist eine Behörde im Sinne von Art. 33 VGG. Das Bundesverwaltungsgericht ist daher für die Beurteilung der vorliegenden Beschwerde zuständig. Es übernimmt am 1. Januar 2007 die Beurteilung des bei der SRK hängigen Rechtsmittels und wendet das

neue Verfahrensrecht an (Art. 53 Abs. 2 VGG). Die Beschwerdeführerin ist durch den Einspracheentscheid der ESTV vom 21. März 2006 beschwert (Art. 48 VwVG), hat diesen mit Eingabe vom 5. Mai 2006 frist- und formgerecht bei der SRK angefochten (Art. 50 ff. VwVG) und den Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- fristgerecht geleistet. Auf die Beschwerde ist mithin einzutreten.

1.2 Das Bundesverwaltungsgericht kann den angefochtenen Einspracheentscheid grundsätzlich in vollem Umfange überprüfen. Die Beschwerdeführerin kann neben der Verletzung von Bundesrecht (Art. 49 Bst. a VwVG) und der unrichtigen oder unvollständigen Feststellung des rechtserheblichen Sachverhalts (Art. 49 Bst. b VwVG) auch die Rüge der Unangemessenheit erheben (Art. 49 Bst. c VwVG; vgl. ANDRÉ MOSER, in ANDRÉ MOSER/PETER UEBERSAX, Prozessieren vor eidgenössischen Rekurskommissionen, Basel und Frankfurt am Main 1998, Rz. 2.59; ULRICH HÄFELIN/GEORG MÜLLER/FELIX UHLMANN, Allgemeines Verwaltungsrecht, 5. Auflage, Zürich 2006, Rz. 1632 ff.). Das Bundesverwaltungsgericht hat den Sachverhalt von Amtes wegen festzustellen und ist dabei nicht ausschliesslich an die Parteibegehren gebunden. Grundsätzlich hat die Beschwerdestanz das Recht von Amtes wegen anzuwenden. Sie ist an die vorgebrachten rechtlichen Überlegungen der Parteien nicht gebunden (vgl. Art. 62 Abs. 4 VwVG; ALFRED KÖLZ/ISABELLE HÄNER, Verwaltungsverfahren und Verwaltungsrechtspflege des Bundes, 2. Auflage, Zürich 1998, S. 39 Rz. 112).

2. Gemäss Art. 32 Abs. 2 des Bundesgesetzes vom 19. April 1978 über die Berufsbildung (Berufsbildungsgesetz, BBG, AS 1979 1687) sorgen – wenn keine von Berufsverbänden, gemeinnützigen Organisationen oder Betrieben getragene, eidgenössisch anerkannte Schulen oder Kurse bestehen – die Kantone für die Errichtung von Berufsschulen oder ermöglichen durch geeignete Vorkehren den Besuch ausserkantonaler Schulen und Kurse. Nach § 1 Abs. 1 des zürcherischen Gesetzes vom 2. Dezember 1984 über die Trägerschaft der Berufsschulen (ZG 413.10) ist der Berufsschulunterricht Aufgabe des Staates. Die Trägerschaft des Berufsschulunterrichts wird unter anderem gemeinnützigen Organisationen überlassen, wenn sie wenigstens 10% der anrechenbaren Betriebsausgaben der Schule durch Eigenleistung decken. Medizinische Praxisassistentin ist ein Beruf mit eidgenössischem Fähigkeitsausweis; Schüler privater Fachschulen werden zur Lehrabschlussprüfung zugelassen, wenn ihre Ausbildung den gesetzlichen und reglementarischen Vorschriften entspricht (vgl. Art. 41 Abs. 2 BBG und das Reglement vom 12. September 1994 über die Ausbildung und die Lehrabschlussprüfung, SR 412.101.220.29). Der B._____ ist in diesem Sinn eine gemeinnützige Organisation und funktioniert als Trägerschaft für die Schule; er wurde gemäss der Verfügung der kantonalen Volkswirtschaftsdirektion vom 14. November 1995 als Berufsschule für die Medizinischen Praxisassistentinnen im Bereich des Pflichtunterrichts anerkannt. Nach der Verfügung der kantonalen Finanzdirektion vom 3. Juli 1997 überwacht der B._____ die Einhaltung der berufsbildungsrechtlichen Vorschriften durch die Vereinsmitglieder sowie die gute Ausbildungsqualität. Die Beschwerdeführerin ist eine private Fach-

schule im Sinn von Art. 41 Abs. 2 BBG und damit zur Organisation und Durchführung der Ausbildung befugt.

3.

3.1 Gemäss Art. 8 Abs. 1 der Übergangsbestimmungen der alten Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 29. Mai 1874 (aBV), in Kraft bis zum 31. Dezember 1999 bzw. Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 der Bundesverfassung der Schweizerischen Eidgenossenschaft vom 18. April 1999 (BV, SR 101) war der Bundesrat gehalten, die Ausführungsbestimmungen betreffend die Mehrwertsteuer bis zum Inkrafttreten eines Bundesgesetzes zu erlassen. Aufgrund dessen erliess der Bundesrat die Mehrwertsteuerverordnung. Diese stellte - als selbständige, das heisst direkt auf der Verfassung beruhende Verordnung – bis zur Regelung des Mehrwertsteuerrechts durch den ordentlichen Gesetzgeber gesetzesvertretendes Recht dar. Am 2. September 1999 beschloss die Bundesversammlung das Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer (MWSTG, SR 641.20). Dieses ist am 1. Januar 2001 in Kraft getreten (Beschluss des Bundesrates vom 29. März 2000; AS 2000 1346), woraus folgt, dass die Mehrwertsteuerverordnung aufgehoben wurde. Indessen bleiben nach Art. 93 Abs. 1 MWSTG die aufgehobenen Bestimmungen, unter Vorbehalt von Art. 94 MWSTG, weiterhin auf alle während deren Geltungsdauer eingetretenen Tatsachen und entstandenen Rechtsverhältnisse anwendbar. Vorliegend kommt Art. 94 MWSTG nicht zur Anwendung. Die hier in Frage stehende; Mehrwertsteuerforderung betrifft Sachverhalte, welche in den Jahren 1996 bis 1999 verwirklicht worden sind. Somit finden die Bestimmungen der Mehrwertsteuerverordnung auf den vorliegend zu beurteilenden Sachverhalt weiterhin Anwendung.

3.2 Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 BV (vgl. Art. 8 Abs. 2 der Übergangsbestimmungen aBV) legt die Grundsätze fest, die der Verordnungsgeber für die Ausführungsbestimmungen zur Mehrwertsteuer zu beachten hat. Laut Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. a Ziff. 1 BV (vgl. Art. 8 Abs. 2 Bst. a Ziff. 1 der Übergangsbestimmungen aBV) unterliegen die Lieferungen von Gegenständen und die Dienstleistungen, die ein Unternehmen im Inland gegen Entgelt ausführt (einschliesslich Eigenverbrauch), der Mehrwertsteuer. Die Steuer wird vom Entgelt berechnet (Art. 196 Ziff. 14 Abs. 1 Bst. f BV; vgl. Art. 8 Abs. 2 Bst. f der Übergangsbestimmungen aBV). Dementsprechend hat der Bundesrat in Art. 4 Bst. a und b MWSTV bestimmt, dass der Mehrwertsteuer die gegen Entgelt erbrachten Lieferungen und Dienstleistungen unterliegen. Als Dienstleistung gilt jede Leistung, die keine Lieferung eines Gegenstandes ist; eine solche liegt auch vor, wenn immaterielle Werte und Rechte überlassen werden, gleichgültig, ob sie in einer Urkunde verbrieft sind oder nicht und wenn eine Handlung unterlassen oder wenn eine Handlung oder ein Zustand geduldet wird (Art. 6 Abs. 1 und 2 MWSTV).

Für die Frage, ob ein mehrwertsteuerlicher Leistungsaustausch – und damit eine Lieferung von Gegenständen oder eine Dienstleistung im Sinne des Mehrwertsteuerrechts – vorliegt, ist entscheidend, dass die Leistung gegen Entgelt erfolgt. Die Gegenleistung muss in ursächlichem Zu-

sammenhang mit der Leistung stehen. Erforderlich ist eine innere wirtschaftliche Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung (BGE 126 II 450 ff. E. 6; Ernst Höhn/Robert Waldburger, Steuerrecht, Band I, Bern/Stuttgart/Wien 2001, § 24 Rz. 60; Ivo P. Baumgartner, in Diego Clavadetscher/Pierre-Marie Glauser/Gerhard Schafroth, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 6 und 8). Das Bundesgericht und die Lehre stellen massgeblich auf einen wirtschaftlichen Zusammenhang ab, knüpft doch die Mehrwertsteuer an wirtschaftliche Vorgänge – das heisst an Umsätze wie Lieferung und Dienstleistung – an. Sie besteuert den wirtschaftlichen Konsum. Demnach hat die mehrwertsteuerliche Qualifikation auch der Frage, ob eine Gegenleistung in ursächlichem Zusammenhang mit der Leistung steht, in erster Linie nach wirtschaftlichen, tatsächlichen Kriterien zu erfolgen (Urteil des Bundesgerichts 2A.304/2003 vom 14. November 2003 E. 3.6.1 mit Hinweisen; statt vieler: Entscheid der SRK vom 8. Juli 2004 [SRK 2002-089] E. 5a; ausführlich: Daniel Riedo, Vom Wesen der Mehrwertsteuer als allgemeine Verbrauchsteuer und von den entsprechenden Wirkungen auf das schweizerische Recht, Bern 1999, S. 112; siehe auch Stefan Kuhn/Peter Spinnler, Mehrwertsteuer, Muri/Bern 1994, S. 38 in fine, 41; Baumgartner, a.a.O., Art. 33 Abs. 1 und 2 Rz. 12). Im Übrigen ist von einem weiten Begriff der Gegenleistung auszugehen (Entscheid der SRK vom 14. April 1999, veröffentlicht in Verwaltungspraxis der Bundesbehörden [VPB] 63.93 S. 865 ff. E. 3a). Ein Leistungsaustausch kann unter Umständen auch gegeben sein, ohne dass ein Vertrag vorliegt (vgl. Urteil des Bundesgerichts vom 8. Juni 2000, veröffentlicht in MWST-Journal 2/2000, S. 151 f. E. 4a).

3.3 Die Entgeltlichkeit ist nicht nur Voraussetzung dafür, dass überhaupt ein steuerbarer Umsatz vorliegt (Ausnahme: Eigenverbrauch). Das Entgelt stellt auch die Grundlage für die Berechnung der Mehrwertsteuer, die Bemessungsgrundlage, dar (vgl. BGE 126 II 451 E. 6a, mit Hinweisen; Entscheid der SRK vom 31. März 2004, veröffentlicht in VPB 68.126 E. 3). Gemäss Art. 26 Abs. 1 MWSTV wird die Mehrwertsteuer vom Entgelt berechnet. Zu diesem gehört alles, was der Empfänger oder an seiner Stelle ein Dritter – im Sinn einer Preisauffüllung – als Gegenleistung für die Lieferung oder Dienstleistung aufwendet. Die Gegenleistung umfasst auch den Ersatz aller Kosten, selbst wenn diese gesondert in Rechnung gestellt werden. Im Falle einer Lieferung oder Dienstleistung an eine nahestehende Person gilt als Entgelt der Wert, der unter unabhängigen Dritten vereinbart würde (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Nur jene Zuwendungen des Abnehmers gehören nicht zum steuerbaren Entgelt, die keinen ursächlichen Zusammenhang mit der steuerbaren Leistung aufweisen und ihren Rechtsgrund in einem selbständigen, von der Leistung unabhängigen Leistungsaustauschverhältnis haben. Im Kommentar des Eidgenössischen Finanzdepartements zur Verordnung über die Mehrwertsteuer vom 22. Juni 1994 (Kommentar EFD) wird zu dieser Bestimmung ausgeführt: "Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten und in Anlehnung an die bundesgerichtliche Rechtsprechung zum gleich konzipierten Entgeltsbegriff im

Recht der Warenumsatzsteuer wird ausdrücklich statuiert, dass auch der dem Abnehmer überbundene Kostenersatz zum Entgelt gehört" (BBl 1994 III 558). Entsprechend dem Wesen der Mehrwertsteuer als Verbrauchsteuer ist die Sicht des Verbrauchers ins Zentrum zu rücken (vgl. RIEDO, a.a.O., S. 96, 228). So sieht denn das anwendbare Recht vor, zum Entgelt gehöre alles, was der Verbraucher für die Leistung aufwendet, und nicht etwa, was der Erbringer dafür erhält (Art. 26 Abs. 2 MWSTV). Begriff und Umfang des Entgelts ist folglich aus der Sicht des Abnehmers zu definieren (ALOIS CAMENZIND/NIKLAUS HONAUER/KLAUS A. VALLENDER, Handbuch zum Mehrwertsteuergesetz (MWSTG), Bern 2003, Rz. 1161). Berechnungsgrundlage ist letztlich, was der Verbraucher (Abnehmer) bereit oder verpflichtet ist, für die erhaltene Leistung aufzuwenden bzw. um die Leistung zu erhalten (Entscheid der SRK vom 13. Februar 2001 [SRK 2000-067] E. 4b).

3.4 Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen, des Unterrichts, der Ausbildung, Fortbildung und der beruflichen Umschulung mit Einschluss von Privatlehreren oder Privatschulen erteilten Unterrichts sowie von Kursen, Vorträgen und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder bildender Art sind nach Art. 14 Ziffer 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen. Nach der Praxis der ESTV sind die Umsätze im Bereich der Erziehung von Kindern und Jugendlichen sowie Umsätze im Bereich des Unterrichts und der Aus- und Fortbildung jeglicher Art und jeder Stufe umfassend von der Mehrwertsteuer ausgenommen (Wegleitung 1997 für Mehrwertsteuerpflichtige [Wegleitung 1997] Rz. 607 f.). Nichtsdestotrotz gilt eine Leistung nicht bereits dann als von der Mehrwertsteuer ausgenommen, wenn sie einen irgendwie gearteten Bezug zur Bildung aufweist, sondern wenn die Vermittlung von Wissen oder besonderen Kenntnissen im Vordergrund steht (vgl. Branchenbroschüre der ESTV für Bildung und Forschung vom August 1999 [Branchenbroschüre Nr. 18], S. 15 ff., insbesondere Ziff. 3.3; Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, E. 3c mit Hinweis, veröffentlicht in Archiv für Schweizerisches Abgaberecht [ASA] 71 S. 57 ff.; Entscheid der SRK vom 9. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.82 E. 3b/aa; Entscheid der SRK vom 30. August 2004, veröffentlicht in VPB 69.9 E. 3 a/bb).

Insofern legt die ESTV die in Art. 14 Ziff. 9 MWSTV festgehaltenen Ausnahmen eng aus, als sie nur diejenigen Tätigkeiten als von der Mehrwertsteuer ausgenommen betrachtet, mit denen einzig Wissen oder Kenntnisse an den Endverbraucher, die Auszubildenden, vermittelt werden, während darüber hinausgehende, andere Leistungen in diesem Zusammenhang beispielsweise als steuerbare Beratungsleistungen angesehen werden (vgl. auch Urteil des Bundesgerichts vom 20. September 2000, a.a.O., E. 3c in fine). Dieses Vorgehen der ESTV ist, insbesondere unter dem Aspekt der restriktiven Auslegung von Steuerbefreiungsvorschriften, angesichts der allgemeinen und umfassenden Besteuerung des Konsums von Lieferungen und Dienstleistungen grundsätzlich nicht zu beanstanden (BGE 124 II 202 E. 5e; RIEDO, a.a.O. S. 91; Entscheid der SRK vom 30. August 2004, a.a.O., E. 3 a/bb; Entscheid der SRK vom 29. Juli 2004, ver-

öffentlicht in VPB 69.11, E. 2 b/aa).

4.

4.1 Im vorliegenden Fall macht die Beschwerdeführerin geltend, sie habe im Auftrag des B._____ die Berufsschulausbildung für Medizinische Praxisassistentinnen durchgeführt. Der Auftrag bestehe darin, Leistungen an die Schülerinnen und nicht an den B._____ selbst zu erbringen; es sei nicht der B._____, der den Endverbraucherinnen Berufsschulunterricht erteile. Die Beschwerdeführerin erbringe Schulleistungen, die direkt von den Schülerinnen konsumiert würden, es handle sich um eine identische Leistungen wie an den B._____, die beide mehrwertsteuerrechtlich gleich zu qualifizieren und damit nach Art. 14 Ziffer 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien. Selbst wenn zwei Umsatzstufen vorlägen, seien diese aufgrund ihrer identischen Leistung von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

Die ESTV argumentiert, der B._____ erbringe die Bildungsleistungen, die von der Mehrwertsteuer ausgenommen seien, direkt an die Auszubildenden. Der B._____ trete gegen aussen als Berufsschule auf. Der Leistungsaustausch mit der Beschwerdeführerin umfasse Personal, Räumlichkeiten und weitere Dienstleistungen gegen Entgelt, was eine nicht identische Vorleistung auf einer anderen Umsatzstufe zu den Schulleistungen der Beschwerdeführerin bedeute, die nicht eng genug mit der von der Mehrwertsteuer ausgenommen Leistung verbunden seien, um nach Art. 14 Ziffer 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen zu sein. Die beiden Umsatzstufen seien mehrwertsteuerrechtlich getrennt zu beurteilen.

4.2

4.2.1 Der Beschwerdeführerin ist darin recht zu geben, dass zwischen ihr und dem B._____ ein Auftragsverhältnis bestand, unter dem sich die Gesellschaft verpflichtete, Medizinische Praxisassistentinnen auszubilden und im Rahmen ihrer Lehre auf die Fachprüfung vorzubereiten. Gegenüber ihren Schülerinnen trat die Beschwerdeführerin selbständig als Schule auf. Kein Ausbildungsverhältnis hingegen bestand zwischen den B._____ und den auszubildenden Schülerinnen. Der B._____ übernahm die von Art. 32 Abs. 2 BBG und § 1 Abs. 1 des zürcherischen Gesetzes über die Trägerschaft der Berufsschulen vorgesehene Trägerschaft (vgl. E. 2 hiervor) und trat lediglich gegenüber den Behörden in Erscheinung, zog die Staatsbeiträge und die Beiträge der Lehrbetriebe ein und rechnete mit den Behörden, der kantonalen Aerztegesellschaft und der Beschwerdeführerin ab. Die Tätigkeit des Vereins erschöpfte sich ausserdem darin, die Einhaltung der berufsbildungsrechtlichen Vorschriften durch die Vereinsmitglieder - worunter auch die Beschwerdeführerin - sowie die gute Ausbildungsqualität gemäss seinen Richtlinien zu überwachen. Der B._____ erbrachte damit weder direkt noch indirekt irgendwelche Ausbildungsleistungen gegenüber den Schülerinnen. Die Verpflichtung der Beschwerdeführerin gegenüber dem B._____ auf der anderen Seite, die Medizinischen Praxisassistentinnen auszubilden, stellt

eine eigene Dienstleistung dar, die im Sinn von Art. 4 Bst. b MWSTV gegen Entgelt geleistet wurde (vgl. oben E. 3.2 und 3.3) und damit der Mehrwertsteuer unterliegt. Diese stellt – weil keine Ausbildungsleistung des B._____ vorliegt – auch keine identische Leistung mit derjenigen dar, die die Beschwerdeführerin ihren Schülerinnen gegenüber erbracht hat; sie ist deshalb nicht nach Art. 14 Ziffer 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen.

4.2.2 Offensichtlich handelt es sich bei der Vereinbarung zwischen der Beschwerdeführerin und dem B._____ um einen Vorumsatz bzw. eine Vorleistung: während die Beschwerdeführerin sich dem B._____ gegenüber vertraglich verpflichtete, die Schülerinnen im Rahmen ihrer Lehre auszubilden, hat sie anschliessend den Schülerinnen Ausbildungsleistungen erbracht. Lediglich eine Leistung, die in der letzten Stufe direkt einem Konsumenten erbracht wird, darf von der Steuerbefreiung nach Art. 14 Ziffer 9 MWSTV profitieren, nicht jedoch die der eigentlichen Steuerbefreiung vorausgehenden Umsätze (BGE 124 II 2006 E. 5e, 7; Entscheid der SRK vom 7. Februar 2001, veröffentlicht in VPB 65.104, E. 4b/bb und cc; Entscheid der SRK vom 29. Juli 2004, veröffentlicht in VPB 69.11, E. 2b; PASCAL MOLLARD, in DIEGO CLAVADETSCHER/PIERRE-MARIE GLAUSER/GERHARD SCHAFROTH, mwst.com, Kommentar zum Bundesgesetz über die Mehrwertsteuer, Basel/Genf/München 2000, Art. 17 Rz. 27; CHANTAL ZBINDEN, La TVA dans le domaine de l'enseignement et de la formation: portée et incidence d'une exonération, in: Revue de Droit Administratif et de Droit Fiscal [RDAF] 1997, 2. Teil, S. 64 ff.; vgl. E. 3.4 hiervor). Wenn Lehrende von Privatschulen Leistungen gegenüber anderen Einrichtungen erbringen, so ist die Gegenleistung, die dafür an diese Schule entrichtet wird, der Mehrwertsteuer unterworfen (ZBINDEN, a.a.O., S. 58). Die Leistung zwischen der Beschwerdeführerin und dem B._____ wurde deshalb zu Recht mit der Mehrwertsteuer belastet.

5. Zusammenfassend ergibt sich, dass die Beschwerdeführerin dem B._____ eine nach Art. 4 Bst. b MWSTV der Mehrwertsteuer unterliegende, entgeltliche Dienstleistung dadurch erbracht hat, dass sie sich dem Verein gegenüber vertraglich verpflichtete, Medizinische Praxisassistentinnen auszubilden und der B._____ die Beschwerdeführerin dafür entschädigte. Diese Dienstleistung ist nicht nach Art. 14 Ziffer 9 MWSTV von der Mehrwertsteuer ausgenommen, da es sich dabei nicht um einen Umsatz im Bereich der Ausbildung handelt, die dem Konsumenten auf der Endstufe erbracht wurde, sondern um eine Vorleistung, die nicht von der Besteuerung ausgenommen ist. Die Beschwerde ist deshalb abzuweisen.

6. Bei diesem Ausgang des Verfahrens hat die Beschwerdeführerin nach Art. 63 Abs. 1 VwVG die Verfahrenskosten zu tragen. Die Verfahrenskosten werden in Anwendung des Art. 4 des Reglements vom 11. Dezember 2006 über die Kosten und Entschädigungen vor dem Bundesverwaltungsgericht (VGKE, SR 173.320.2) auf Fr. 2'500.-- festgesetzt und mit dem von der Beschwerdeführerin geleisteten Kostenvorschuss in gleicher Höhe verrechnet. Eine Parteientschädigung an die Beschwerde-

führerin wird im Umkehrschluss zu Art. 7 Abs. 1 VGKE nicht ausgerichtet.

Demnach erkennt das Bundesverwaltungsgericht:

1. Die Beschwerde der A._____ vom 5. Mai 2006 gegen den Einspracheentscheid der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 21. März 2006 wird abgewiesen.
2. Die Verfahrenskosten im Betrag von Fr. 2'500.-- werden der A._____ auferlegt und mit dem von ihr geleisteten Kostenvorschuss von Fr. 2'500.-- verrechnet.
3. Es wird keine Parteientschädigung zugesprochen.
4. Dieses Urteil wird eröffnet:
   - die Beschwerdeführerin (Gerichtsurkunde)
   - der Vorinstanz (Gerichtsurkunde) (Ref. ...)

Der vorsitzende Richter: Der Gerichtsschreiber:

Markus Metz Johannes Schöpf

Rechtsmittelbelehrung

Urteile des Bundesverwaltungsgerichts können innert 30 Tagen seit Eröffnung beim Schweizerischen Bundesgericht in Lausanne angefochten werden. Die Rechtsschrift ist in einer Amtssprache abzufassen und hat die Begehren, deren Begründung mit Angabe der Beweismittel und die Unterschrift zu enthalten. Sie muss spätestens am letzten Tag der Frist beim Bundesgericht eingereicht oder zu dessen Handen der Schweizerischen Post oder einer schweizerischen diplomatischen oder konsularischen Vertretung übergeben werden (Art. 42, 48, 54, 83 Bst. l und m und Art. 100 des Bundesgesetzes vom 17. Juni 2005 über das Bundesgericht [Bundesgerichtsgesetz, BGG, SR 173.110]).

Versand am: